

〈論文〉

戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税 ー 所得税法創設から昭和 17 年臨時利得税法改正までを考察して ー

外 村 剛 一

＜ 要 約 ＞

明治 20 年所得税法創設（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）から昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）までを考察すると、キャピタル・ゲインは相続税、戦時利得税、臨時利得税において課税物件として扱われていた。そして、戦時利得税、臨時利得税のキャピタル・ゲイン課税規定は現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）及び 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）などに類似するものであった。

また、相続税創設時（明治 38 年法律第 10 号）においては、相続、贈与又は遺贈の際には、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは、現行制度のみなし譲渡所得課税（所得税法 59 条 1 項）ではなく、相続税によって課税されていた。そして、相続税創設後、大正 7 年戦時利得税法創設（大正 7 年法律第 9 号）から昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）においては、戦時利得税法と臨時利得税法では、現行所得税法 60 条 1 項（相続、贈与又は遺贈の際に、受贈者等は贈与者等の取得費を引き継ぐ）のような規定が存在しており、これによって贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延べされることになっていた。つまり、この期間においては、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは所得税ではなく、相続税によって課税されていた。

以上の考察により、第 2 次世界大戦の終戦以前においてもキャピタル・ゲインは様々な税目で課税物件として扱われ、課税されていた。そして、その課税規定も現行譲渡所得規定と類似したものであった。よって、戦前においても現在いわれている包括的所得概念のようなものが存在していたと結論づけた。

はじめに

1 制度改正の概要

2 明治時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税

3 大正時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税

4 昭和時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税

おわりに

はじめに

所得概念に関する通説では、第2次世界大戦の終戦以前は、経済的利得のうち、反覆的かつ継続的に生ずる利得のみを課税物件とする制限的所得概念が採用されていた¹。つまり一時的若しくは偶発的な売却等によって実現するキャピタル・ゲインのような利得は所得税の課税物件には含まれていなかった²。しかし、第2次世界大戦の終戦以降の税制改正により包括的所得概念が採用され、一時的若しくは偶発的な利得も所得税の課税物件に加えられることになり、キャピタル・ゲインについても所得税の課税物件に加えられることになったとされている³。

そして、現行制度ではキャピタル・ゲイン課税に関しては、有償譲渡及び無償譲渡（相続若しくは贈与あるいは遺贈）の際に贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは清算課税される（増加益清算課税説）⁴。これに関する所得税法上の規定としては所得税法33条3項（譲渡所得の金額の計算）、38条1項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）、59条1項（無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税・みなし譲渡所得課税）及び所得税法60条1項（無償譲渡の際、贈与者等の取得費を引き継ぎ、キャピタル・ゲインへの課税を繰り延べる・取得費の引き継ぎ）などがあり、現行所得税法上キャピタル・ゲイン課税に関しては、様々な規定が存在している。

本稿では、戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税の沿革（所得税法創設から昭和17年臨時利得税法改正まで）を通して当時の規定と現行規定を比較し、上記した所得概念に関する通説を考察していく。

1 金子 宏（2019）『租税法（第23版）』弘文堂195-196頁参照。

2 金子 宏（1995）『所得概念の研究』有斐閣47頁及び武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）1491頁参照。

3 金子・前掲注1）57-58頁及び武田・前掲注2）2493頁参照。

4 最高裁昭和43年10月31日判決（昭和41年（行ツ）第8号）参照。

1 制度改正の概要

正式に戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税の沿革を、改正条文を追いながら考察する前に、簡単に制度の沿革を振り返っておいてから、始めたい。

この制度の沿革をふりかえってみると、明治 20 年所得税法創設時（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）には、キャピタル・ゲインのような一時的な利得に対する課税は非課税とされていた（所得税法 3 条 1 項 3 号）。そして、明治 38 年相続税法創設時（明治 38 年法律第 10 号）には、無償譲渡の際には、キャピタル・ゲインに対しては、相続税が課されていた。その後、大正 11 年相続税法改正（大正 11 年法律第 48 号）、昭和 13 年相続税法改正（昭和 13 年法律第 47 号）によって無償譲渡時の課税財産の範囲は拡張していくことになる。

さらに、大正 7 年戦時利得税創設時（大正 7 年法律第 9 号）において、「船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲイン」は課税物件とされ、戦時利得税法上、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」を課税標準とした（戦時利得税法 7 条 1 項）。また、当時、戦時利得税法においては「譲渡」ではなく「売却」という用語が用いられていた。その後、大正 8 年戦時利得税法の廃止に伴い、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」は課税標準から外された。

昭和 10 年に創設された臨時利得税法（昭和 10 年法律第 20 号）においては、かつての戦時利得税とは異なり、キャピタル・ゲインへの課税は控えられていたが、日中戦争の拡大に伴う軍事費調達のために、キャピタル・ゲインを課税物件に加えることが提案された。そして、昭和 14 年臨時利得税法が改正され（昭和 14 年法律第 49 号）、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得」が課税標準に加えられた。この改正によって実定法上、初めて「譲渡」という文言が登場した。さらに、昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）によって「不動産、不動産上ノ権利のキャピタル・ゲイン」を課税物件として、臨時利得税法上「不動産、不動産上ノ権利（永小作権又ハ地上権ノ設定其ノ他他人ヲシテ不動産又ハ不動産上ノ権利ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下同ジ）」が課税標準に追加された。

2 明治時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税

(1) 明治 20 年所得税法創設（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）

明治 15 年に朝鮮事件が起こり、政府はこれを機会に陸海軍の充実を図ることとなり、明治 16 年より向こう 8 カ年に、2664 万円を投じて軍艦 32 隻の新造を計ることとなった⁵。加えて、

5 今里勝雄（1952）『軍備と税金の歴史』新紀元社 10 頁参照。

明治18年に国防会議が設けられた際には、全国の海岸の重要地点に軍港及び砲台を築くこととし、これに必要な経費に充てるため明治19年には1700万円の海軍公債を発行していた⁶。

明治20年に所得税法が創設された理由としては、当時の大蔵大臣松方正義の「所得税法之議」では以下のように述べられている。

「爰ニ所得税法按ヲ起草シテ謹テ閣議ヲ仰ク。抑モ此法案ヲ起草シ来二十年度四月一日ヨリ実行ヲ企図スル所以ノモノハ、近來東洋諸国国際ニ関スル現況上海防ノ一事ハ最モ輕忽ニ附シ難ク、随テ其経費ヲ要スルノ巨多ナルト大ニ北海道物産税ヲ輕減スヘキコト共ニ、内閣ノ内議ヲ経テ之ヲ二十年度ヨリ施行セントスルニ決セラル。

加フルニ近來政費ノ多端ナルニ応シ歳入ノ増加ヲ謀ラサルヘカラスト雖モ、凡ソ現行ノ税法ハ、維新創業ノ際制定セシモノニアラサレハ、則チ封建ノ余風未タ全ク消除セサルノ時ニ當リ、民情ノ適度ヲ測リ制定シタルモノニシテ、已ニ今日ノ国情ニ対シテハ大ニ其適度ヲ失ヘルモノアリ。且税率モ亦輕重ノ平ヲ誤リ、随テ富者ノ負担甚タ輕ク、貧者ニシテ或ハ富者ニ幾数倍ノ重税ヲ負フノ事實アリ。

故ニ現行税法ニハ単ニ其率ヲ増シ、以テ歳入ノ増加ヲ求ムルノ道ナキノミナラス、漸次改良セサルヘカサルノ時期ニ臨メリ。仍テ今更ニ所得税法ヲ創定シ、一ハ以テ国库ノ歳入ヲ増シテ前記ノ経費ニ補充シ、一ハ以テ税法改良ノ目的ヲ漸行セント欲スルナリ。別冊説明書並ニ所得税法施行条例大蔵省令等諸草案ヲ附シ進呈ス。」⁷

つまり、所得税法の創設の理由としては、基本的には海軍費を中心として国家経費が増大したため、その財源を確保せんとしたことに求められていた。また、従来の税制は当時の社会経済情勢に適合せず矛盾を内包し、かつ負担の均衡を失っていたので、現行諸税の税率を単に引上げるだけでは、収入の増大を期待することが出来ないのみならず、ますます納税者間の負担の不均衡を推進する恐れがあった⁸。そこでこれらの問題を解決するために新たに所得税を創設したと推測できる。

そして、当時の所得税法3条1項3号においては、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」については課税しないこととされていた（〔条文資料1〕参照）⁹。

つまり、創設時の所得税では、キャピタル・ゲインのような営利に関係しない一時的な売却等によって実現する利得については課税物件には含められておらず、現行所得税法33条1

6 同上10頁及び大蔵省編（1937）『明治大正財政史』第6巻、977頁参照。

7 大内兵衛ほか編著（1962）『明治前期財政経済史料集成』第1巻、410頁。

8 井手文雄（1959）『要説 近代日本税制史』創造社6頁参照。

9 所得税法・御署名原本・明治20年・勅令第5号、国立公文書館、請求番号：御00097100、6頁参照。なお、以下では、国立公文書館に関する資料は、請求番号と頁数のみを記載する。

項（譲渡所得）及び 59 条 1 項（みなし譲渡所得課税）は存在していなかったと推測できる。

[条文資料 1]

明治 20 年所得税法第 3 条

左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス

第三 営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

(2) 明治 38 年相続税法創設（明治 38 年法律第 10 号）

明治 37 年に日露戦争が勃発し、政府は軍事費の確保を急いでいた¹⁰。これに関連して、第 21 回帝国議会貴族院『相続税法案外一件特別委員会議事速記録第 1 号』において、以下のよう

に述べられている。

「此相続税法案ノ大体ニ付テ一応説明ヲ申上ゲマスガ、此度軍費ノ支弁ノ為ニ歳入ノ巨額ヲ要シマス中ニ租税カラモ相当ノ収入ヲ得ンケレバナラスト云フコトニナリマシテ、外ノ予算案等ニ於テ既ニ御承知ニナッテ居リマスル如キ額ヲ租税カラ徴収シヤウ、ソレニ付テハ現在アリマス税ヲ増シテ徴収スルト云フコトモ沢山出テ居リマスルコトハ御承知ノ通りデゴザイマス、又新シク此織物ニ税ヲカケルトカ塩ノ専売ヲスルトカ云フヤウニナッテ歳入ノ方法ヲ講ジテアリマスコトハ御承知ノ通りデアリマスガ、斯ノ如クシテ色々ノ財源ヲ求メマシタ時ニ尚ホ財産カラシテノ収入ヲモ得テ、サウシテ此今回必要ナル歳入ヲ充スト云フコトガ相当デアルト云フノデゴザイマシテ其財産カラ収入ヲ得ルト云フ方法ガ相続税法トシテ茲ニ御協賛ヲ仰グヤウニナッタノデゴザイマス、即チ財産ニ就テ歳入ヲ得マスルニ付テハ、相続ト云フ機会ノアッタトキニ、是カラ歳入ヲ国庫ノ方ニ得ルト云フ、斯ウ云フ方法デゴザイマスノデ、其相続税法ノ仕組ハ相続ガ開ケマスト云フト、其相続財産ノ価ニ応ジテ若干ノ租税ヲ政府ニ納メル、斯ウ云フ事デゴザイマス」¹¹。

つまり、帝国議会において軍事費調達を目的として相続税の創設が望まれていた。

加えて、『明治大正財政史』では以下のように述べられている。

「相続税は明治 38 年 1 月始めて設定せられたり。抑抑相続税なるものは相続に因りて一時に多額の財産を取得する者あるに際し、其の相続財産の一部を租税として納付せしむるものなるが故に納税者の苦痛は極めて少きに拘らず国庫は確実にして巨額の収入を得るのみならず、国富の発達と共に無限に其の収入を増加すべきものにして、甚だ良好の税種なりと認め

10 大蔵省編（1938）『明治大正財政史』第 7 巻、205 頁以下を参照。

11 明治 37 年 12 月 23 日『第 21 回帝国議会貴族院相続税法案外一件特別委員会議事速記録第 1 号』1 頁における若槻禮次郎の提言。

らるものなるを以て、欧米各国に於ては早くより本税の実施を見、其の主要の財源を為せしものなるが、我国に於ては従来は相続に因る不動産及船舶の所有権取得に対して登録税を課せしに止まり、未だ相続税の制度は之を存せざりしなり。

然るに明治37年日露戦役勃発するや、政府は之が経費支弁に要する財源の一部として同年4月以降第1次増収計画を実行し、ついで同年末に至り更に第2次増収計画として、各種の租税に対して第2次非常増徴を行ふと同時に、二三の新税を創設せんことを図りしが、右新税の一として茲に相続税を創設することと為し、同年12月召集の第21回帝国議会に於て、非常特別税法中改正法案と共に相続税法案を提出したり。」¹²。

つまり、当時の欧米諸国において相続税はすでに存在し、主要な財源の役割を担っており、我国においても相続税を導入し、多くの税収を確保（財源の増加）しようとしていた。そして、明治38年、相続税は日露戦争を契機としてその軍事費確保のために創設された。

さらに、創設時の相続税法において注目する点は、現行相続税法（昭和25年法律第73号）及び現行所得税法（昭和40年法律第33号）との関連性であり、次の2点が挙げられる。

第1に、現行相続税法2条によると「その者が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対し、相続税を課する。」と規定されており、続けて、現行相続税法2条の2によると「その者が贈与により取得した財産の全部に対し、贈与税を課する。」ことから現行相続税及び贈与税の課税物件は「相続人あるいは受贈者が取得した財産」である。

他方、当時の相続税法1条「相続開始シタルトキハ開始カ帝国内ニ在ルト否トヲ問ハス又被相続人若ハ相続人カ帝国臣民タルト否トヲ問ハス本法施行地ニ在ル相続財産ニハ本法ニ依リ相続税ヲ課ス」及び3条「被相続人カ本法施行地ニ住所ヲ有スルトキハ相続開始ノ際本法施行地ニ在ル相続財産ノ価額ニ相続開始前1年内ニ被相続人カ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタル贈与ノ価額ヲ加ヘ其ノ中ヨリ左ノ金額ヲ控除シタルモノヲ以テ課税価格トス」から相続税の課税物件は「被相続人が保有していた財産」であったと推測できる（〔条文資料2〕参照）¹³。

[条文資料2]

明治38年相続税法第1条

相続開始シタルトキハ開始カ帝国内ニ在ルト否トヲ問ハス又被相続人若ハ相続人カ帝国臣民タルト否トヲ問ハス本法施行地ニ在ル相続財産ニハ本法ニ依リ相続税ヲ課ス

12 大蔵省編・前掲注10) 205-206頁参照。

13 御06063100、1-4頁参照。

明治 38 年相続税法第 3 条

被相続人カ本法施行地ニ住所ヲ有スルトキハ相続開始ノ際本法施行地ニ在ル相続財産ノ価額ニ相続開始前 1 年内ニ被相続人カ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタル贈与ノ価額ヲ加ヘ其ノ中ヨリ左ノ金額ヲ控除シタルモノヲ以テ課税価格トス

- 一 公課
- 二 被相続人ノ葬式費用
- 三 債務

第 2 に、現行制度では相続、贈与及び遺贈の際には、所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税（贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインへの清算課税）が適用される。この当時の相続税法 3 条では、相続開始前 1 年内の贈与財産の価額を相続財産に加算し、また、相続税法 23 条 1 項においては、被相続人が相続人等に対して不動産及び船舶以外の財産で 500 円以上のものを贈与した場合には、遺産相続が開始したとみなされ、被相続人の財産を課税物件として相続税が課されていた（〔条文資料 3〕参照）¹⁴。

そして、当時の相続税の課税物件は被相続人の財産であるという点に注目すると、相続（人の死亡）という機会には、生前の被相続人によって蓄積された財産が相続人へ移転することになる。この財産の中には、被相続人が財産を保有していた期間中に発生していたキャピタル・ゲインも含められ、これが相続税の課税物件となる。よって、創設時の相続税では、被相続人が保有していた財産のキャピタル・ゲインは、相続という「資産が所有者（被相続人）の支配を離れて他（相続人）に移転する機会」を課税時期としてこれに対して清算課税を行っていたと推測できる。

これらのことから、当時、相続、贈与又は遺贈の際には、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは、所得税ではなく、相続税によって課税されていた。つまり、現行制度とは税目は異なるが、戦前においてもキャピタル・ゲインは課税されていたと推測できる。

〔条文資料 3〕

明治 38 年相続税法第 23 条

左ニ掲クル場合ニ於テ本法施行地ニ在ル不動産及船舶以外ノ財産ニ付為シタル贈与ノ価額カ 500 円以上ナルトキハ遺産相続開始シタルモノト看做シ其ノ財産ノ価額ヲ課税価格トシテ本法ニ依リ相続税ヲ課ス

14 御 06063100、29-30 頁参照。

- 一 被相続人カ推定家督相続人又ハ推定遺産相続人ニ贈与ヲ為シタルトキ
- 二 分家ヲ為スル際シ若ハ分家ヲ為シタル後本家ノ戸主又ハ家族カ分家ノ戸主又ハ家族ニ贈与ヲ為シタルトキ

3 大正時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税

(1) 大正7年戦時利得税法創設（大正7年法律第9号）

① 船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲインへの課税の趣旨

大正3年に我国は第1次世界大戦に参加することになり、年々軍事費が増加していた¹⁵。そのために、政府は租税収入の確保を急いでいた。戦時利得税法が創設された理由については、『明治大正財政史』には、以下のように述べられている。

「戦時利得税は我国の世界大戦参加に伴ふ臨時事件費の一部財源に充当せんが為め、世界大戦の影響に依り増加したる利得に対して戦時中臨時的に賦課せしものにして、大正7年3月の創設に係るものなり。」¹⁶

つまり戦時利得税は第1次世界大戦によって利益を得ている者に対して課税を行い、その租税収入を軍事費へ充当するために創設されたと推測できる。

そして、当時の所得税法（大正2年法律第13号）が個人の「営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得」（所得税法5条1項4号）¹⁷を課税標準から除外していたが、大正7年の戦時利得税法では「船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲイン」を課税物件として捉え、戦時利得税法3条1項3号において、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」を課税標準とした（〔条文資料4〕参照）¹⁸。

[条文資料4]

大正7年所得税法第5条

第3種ノ所得ニシテ左ノ各号ニ該当スルモノニハ所得税ヲ課セス

四 営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得

大正7年戦時利得税法第3条

戦時利得税ハ左記各号ノ利得ニ付之ヲ賦課ス

15 大蔵省・前掲注10) 171頁以下を参照。

16 同上171頁。

17 御09393100、14-15頁参照。

18 御11045100、5-6頁参照。

- 一 所得税法ニ依リ所得税ヲ課スヘキ法人ノ利得
- 二 所得税法ニ依リ所得税ヲ課スヘキ第 3 種ノ所得中俸給、給料、手当、歳費、年金、
恩給、退隠料ヲ除キタル個人ノ利得
- 三 船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得

戦時利得税において「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」を課税標準とする理由は、『戦時利得税法要義』では以下のように述べられている。

「個人ガ自己所有ノ船舶ノ売却ヲ為シ莫大ナル利益（所得）ヲ得ルト雖之ヲ営業トシテ為サザル限りハ之ニ対シ所得税ヲ課スルコトヲ得ズ又鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ヲ為スモ之ヲ営業トシテ為サザルトキ亦同ジ何トナレバ営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得ナレバナリ（所得税法第 5 条第 4 号）故ニ若シ税法ニ何等ノ規定ナキトキハ此等ノ行為ヲ為スモ営業トシテ為サザル限り戦時利得税ヲ免ルルコトヲ得（第 3 条第 2 号）然ルニ船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ如キハ時局ノ影響ヲ受クルコト極メテ大ニシテ其ノ価格暴騰シ之ガ売却ニ関シ利益ヲ得ルコト甚ダ多キニモ拘ハラズ一時ノ所得ナル理由ヲ以テ本税ノ課税外ニ置クハ課税上権衡ヲ得ズルモノト云フ可シ是レ税法第 3 条第 3 号ニ依リ此等ノ物件ヲ売買シー時ノ利得ヲ得ルモノト雖課税スベキ旨ヲ定メタル所以ナリ（第 3 条第 2 号）」¹⁹。

つまり、当時の所得税法 5 条 1 項 4 号（大正 2 年法律第 13 号）によれば、営業として行っていないければ一時的な売却によって実現するキャピタル・ゲインのような利得（課税物件）は非課税とされ、所得税を課すことができなかった。しかし、第 1 次世界大戦の影響を受けて船舶及び鉱業等の価格は暴騰し、これらの売却によって多額の利益を得ている者が多く存在していた。これらの者に対して課税しないのは課税徴収上不公平であるという理由から「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」は戦時利得税の課税標準とされたと推測できる。

そして、『戦時利得税法要義』の「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ如キハ時局ノ影響ヲ受クルコト極メテ大ニシテ其ノ価格暴騰シ之ガ売却ニ関シ利益ヲ得ル」という部分に注目すれば、船舶及び鉱業等の価格は暴騰しており、多額のキャピタル・ゲインが生じていたと推測できる。つまり、創設時の戦時利得税法においては、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却」時を課税時期（資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会）として贈与者等の保有期間中の「船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲイン」に対して清

19 西脇 晋（1918）『戦時利得税法要義』東京宝文館 16-17 頁。

算課税を行うということになっていたと推測できる。

② 戦時利得税法と現行所得税法

創設時の戦時利得税法において注目すべき点は、現行所得税法(昭和40年法律第33号)との類似性であり、次の3点が挙げられる。

第1に、戦時利得税法3条1項3号においては「譲渡」ではなく「売却」という用語が用いられている。これに関しては、『戦時利得税法要義』において「船舶、鉱業及砂鉱業ヲ売却セズシテ此等ノ権利若ハ設備ヲ以テ会社ニ対スル出資トシ又ハ他ノ権利若ハ物件ト交換シタル場合ニ課税セラルルヤト云フニ此等ノ場合ハ之ヲ売却ト云フヲ得ザルガ故ニ課税スルコトヲ得ズ」²⁰と述べられており、戦時利得税法では出資、交換は売却に含まれていなかったと推測できる。一方、現行所得税法33条1項にいう「譲渡」とは、有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を含む広い概念であり、譲渡には出資、交換も含まれると考えられている²¹。つまり、戦時利得税法にいう「売却」よりも現行所得税法にいう「譲渡」の方が課税する範囲が広いと考えられる。

第2として、戦時利得税法7条1項では、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ附スル権利若ハ設備ノ売却金額ヨリ命令ノ定ムル所ニ依リ算定シタル価格ヲ控除シタル金額ヲ以テ第3条第1項第3号ノ利得金額トス」と規定され、戦時利得税法施行規則6条1項(大正7年4月4日勅令第64号)においては、「取得価額」や「設備費改良費」という文言が規定されていた(〔条文資料5〕参照)²²。つまり、この当時、現行所得税法33条3項(譲渡所得の金額の計算)及び38条1項(譲渡所得の取得費の計算)に類似する規定がすでに存在していた。

具体的には、現行所得税法33条3項(譲渡所得の金額の計算)の「資産の取得に要した金額」を「取得価額」として、次いで現行所得税法38条1項(譲渡所得の金額の計算上控除する取得費)の「設備費及び改良費」が「設備費改良費」として規定されていた。また、戦時利得税法施行規則6条1項では、「売却ニ関スル必要ノ経費」という文言も規定されており、これは現行所得税法には類似する文言は規定されていないが、最高裁平成4年7月14日判決(昭和61年(行ツ)第115号)²³において「資産の取得に要した金額」に含められると判示さ

20 同上18頁。

21 金子・前掲注1) 262頁参照。

22 御11045100、10-11頁及び御11143100、6-8頁参照。

23 『最高裁判所民事判例集』第46巻第5号492頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号22005031。本判決は、借入金支払利子の取得費へ算入される金額の範囲が争われた事案であり、評釈としては、中里 実「判批」中里 実ほか編『租税判例百選(第7版)』90頁、90頁(2021)及び福岡右武(1994)「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利

れた「付随費用」がこれに類似するものであると思われる²⁴。

[条文資料 5]

大正 7 年戦時利得税法施行規則第 6 条

戦時利得税法第 7 条第 1 項ノ規定ニ依リ船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却金額ヨリ控除スヘキ価額ハ左記各号ノ規定ニ依リ之ヲ算定ス

船舶

- 一 大正 3 年 7 月 31 日以前ヨリ納税義務者ノ所有ニ属スルモノナルトキハ大正 3 年 7 月中ニ於ケル見積平準価額、大正 3 年 8 月 1 日以後ノ設備費及売却ニ関スル必要ノ経費ヲ計算ス
- 二 大正 3 年 8 月 1 日以後ノ製造又ハ取得ニ係ルモノナルトキハ其ノ製造費又ハ取得価額、設備費改良費及取得又ハ売却ニ関スル必要ノ経費ヲ計算ス但シ取得価額不明ナルトキハ取得ノ日ニ於ケル見積価額ヲ以テ取得価額ト看做ス

第 3 に、戦時利得税法施行規則 6 条 2 項において、現行所得税法 60 条 1 項（取得費の引き継ぎ）に類似する規定があった（[条文資料 6] 参照）²⁵。これに関連して課税庁担当者は以下のように述べている。

「前各項の場合に於て売却したる船舶権利又は設備が相続、贈与又は遺贈に因り取得したるものなるときは、被相続人、贈与者又は遺言者に属したるものは之を相続人受贈者又は受遺者に属したるものと看做すべきものとす。即ち此の趣旨は例へば被相続人が船舶を所有し大正 4 年に於て相続開始の為相続人が相続して大正 6 年に売却したる場合の如きは相続人が最初より之を所有せるものと同一に取扱ふものとす其の他総て之に準ずるものとす。」²⁶。

つまり、相続、贈与あるいは遺贈の際には相続人（あるいは受贈者又は受遺者）は被相続人（あるいは贈与者又は遺言者）の取得費を引き継ぐことになり、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延べされることになっていたと推測できる。

近年では、所得税法 60 条 1 項（取得費の引き継ぎ）は、所得税法 59 条 1 項（みなし譲渡所得課税）と対をなす規定として理解されることがある²⁷。創設時の戦時利得税法を考察する

子と所得税法 38 条 1 項にいう『資産の取得に要した金額』『法曹時報』第 46 巻第 12 号、211 頁等がある。

24 測 圭吾（2019）「所得税法 33 条にいう『譲渡』の意義」『法曹時報』第 71 巻第 2 号、11 頁参照。

25 御 11143100、12-13 頁参照。

26 武本宗重郎（1919）『実務参考所得税法詳解・附戦時利得税法提要 附録』帝国税務調査会 45-46 頁。

27 増井良啓（2007）「所得税法 59 条と 60 条の適用関係」『税務事例研究』第 96 巻、40 頁参照。

限りでは、所得税法 60 条 1 項は、所得税法 59 条 1 項と比べてはるかに長い歴史を有するといえる。

なお、戦時利得税法は大正 7 年に第 1 次世界大戦の終息とともに大正 8 年（大正 8 年法律第 17 号）に廃止された²⁸。

[条文資料 6]

大正 7 年戦時利得税法施行規則第 6 条

2 前項ノ場合ニ於テ相続、贈与又ハ遺贈ニ因リ取得シタルモノニ付テハ被相続人、贈与者又ハ遺言者ニ属シタルモノハ之ヲ相続人、受贈者又ハ受遺者ニ属シタルモノト看做ス

(2) 大正 11 年相続税法改正（大正 11 年法律第 48 号）

大正時代の無償譲渡への課税において重要な改正は大正 11 年相続税法改正（大正 11 年法律第 48 号）である。

大正 11 年に信託法（大正 11 年法律第 62 号）が創設されたことに伴い、相続税法も改正された。この改正によって、信託の受益権を与えられる者が、委託者の推定相続人等であるときには、贈与とみなし、遺産相続が開始したものとみなして相続税を課すことになっていた（相続税法 23 条の 2、[条文資料 7] 参照）²⁹。この規定が、私法上の贈与ではない財産の移転について相続税法上は贈与とみなすこととした最初の規定である³⁰。

当時この規定が導入された理由として、新たに信託法が創設された結果、信託により委託者が自分以外の者を受益者となすことは、あたかもその財産を贈与するのと同じの結果に帰することとなるので、相続税法においては、信託行為を贈与と同一に取り扱うことによって相続税の租税回避を防ぐ必要があったためである³¹。よって従来の相続税法（明治 38 年法律第 10 号）と今回の改正を比較すると、課税される贈与財産の範囲が拡張した（相続税の課税物件が拡張した）と推測できる。

28 大蔵省・前掲注 10) 191-192 頁及び御 11526100、2-3 頁参照。

29 御 13456100、2 頁参照。

30 古谷勇二（2016）「相続税法第 9 条の『みなし贈与』について－資本取引等を巡る課税関係を中心として－」『税大論叢』第 85 号、134-135 頁参照。

31 大蔵省・前掲注 10) 242-243 頁参照。

[条文資料 7]

大正 11 年相続税法第 23 条の 2

信託ニ付委託者カ他人ニ信託ノ利益ヲ受クヘキ権利ヲ有セシメタルトキハ其ノ時ニ於テ信託ノ利益ヲ受クヘキ権利ヲ贈与又ハ遺贈シタルモノト看做シ第 3 条、第 20 条及前条ノ規定ヲ適用ス但シ不動産又ハ船舶ノ帰属スヘキ権利ニ付テハ前条ノ規定ヲ適用セス

4 昭和時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税

(1) 社会情勢と所得税への増徴（昭和 6 年～ 12 年）

我国は昭和 6 年から 8 年まで満州事変により軍事費の増大が進んでいた³²。軍事費を賄うために昭和 7 年度から昭和 11 年度までは公債発行に依拠していたが、昭和 12 年には盧溝橋事件が突発し、軍事費の増大はさらに進み、租税収入の確保が喫緊の課題であった³³。

この当時の予算歳出に占める軍事費の割合としては、概算ではあるが、昭和 9 年度 43%（9 億 3 千 7 百万円）、10 年度 46.6%（10 億 2 千 2 百 60 万円）、11 年度 47%（10 億 5 千 9 百万円）、12 年度 49%（14 億 940 万円）、13 年度一般会計 67%（19 億 4 千万円）と臨時軍事費特別会計 48 億 5 千万円であった³⁴。これらの金額の推移からも軍事費に莫大な予算が充当されていたことが分かる。

さらに、個人の所得税に対しても様々な増徴措置が加えられた。主なものとしては、昭和 7 年度には所得金額が 5 千円を超える者には追加で所得税額の 5% を増徴され、12 年度には、所得税の税率が今までは最高 30% であったのが 70% まで引き上げられ、13 年度には、所得金額の最低限度額が今までは 1200 円であったのが 1000 円に引き下げられた³⁵。加えて所得税以外に所得特別税として所得税額の 7.5% 及び臨時的増税として所得税額の 22.5% を増徴するなどした³⁶。

つまり、短期間に所得税は様々な名目で増徴を繰り返されていることから、戦争拡大に伴う政府の軍事費調達を目的とした租税収入確保の意図があったと推測できる。

32 具体的には、昭和 6 年度には 4 億 5400 万円、7 年度には 6 億 8600 万円、8 年度には、8 億 7200 万円であった（今里・前掲注 5） 53 頁参照。）。

33 大蔵省編（1957）『昭和財政史』第 5 巻、411 頁及び今里・前掲注 5） 53-55 頁を参照。

34 大蔵省・前掲注 33） 303、333、346、380、428 頁参照。

35 同上 279、356、403 及び御 11041100、4 頁を参照。

36 大蔵省・前掲注 33） 279、356、403、414、433、459 頁参照。

（2）昭和10年臨時利得税法創設（昭和10年法律第20号）

昭和10年に臨時利得税法が創設された理由については、課税庁担当者は以下のように述べている。

「我国経済界並に産業界の情勢を觀ますに、過去数年来、漸時回復の途を辿り、政府の救済対策その他の影響を受け、軍需品工業、輸出品工業等、一部の産業部門は、著しく活況を呈して居ります。が又一方に於て、中小商工業者、農山漁村等は、政府諸対策の実施にも拘らず、未だ不況の域を脱し切れぬものもあります。

斯の如き情勢の下に在つて、時局の好影響を受けて異常なる活況を呈して居る産業部門に対し、其の増益の一部を納付せしめ、以て国庫収入の一部に資することに致したいと云ふのが臨時利得税の創設せられたる理由であります。」³⁷。

つまり満州事變の拡大に伴い軍需品工業や輸出品工業等の一部の産業部門は多額の利益を得ていた。政府はこれに着目し、多額の利益に対して課税し、これによって得た税収を軍事費に充当しようとしていたと推測できる。

そして、創設時の臨時利得税法においては、かつての戦時利得税法（大正7年法律第9号）とは異なり、「船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲイン」への課税は控えられていた³⁸。

なお、臨時利得税法については、その後の戦局拡大とともに、修正を受けながら、昭和21年（昭和21年法律第14号）に廃止されるまで年々引き続き課徴されて、軍事費をまかなうための一つの重要財源となった³⁹。

（3）昭和13年相続税法改正（昭和13年法律第47号）

昭和時代の無償譲渡への課税では、昭和13年相続税法改正（昭和13年法律第47号）が重要である。今回の改正で重要な点は、従来の相続税法（明治38年法律第10号）の課税物件との比較であり、次の2点が挙げられる。

第1に、従来の相続税法では相続税法3条で「相続開始ノ際本法施行地ニ在ル相続財産ノ価額ニ相続開始前1年内ニ被相続人カ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタル贈与ノ価額ヲ加ヘ其ノ中ヨリ左ノ金額ヲ控除シタルモノヲ以テ課税価格トス」と規定されており、被相続人の財産を課税物件としていたが、今回の改正では、被相続人の死亡により相続人の受ける生命保険金額が5千円を超えるときには、これに対して課税すること（相続税法3条の3、[条文

37 石渡壮太郎（1935）「臨時利得税法の実施に際して」『税』第13巻第5号、2頁。

38 御19489100、1-2頁参照。

39 大蔵省・前掲注33）314頁参照。

資料 8] 参照。) ⁴⁰、被相続人が死亡したためにその遺族に支給される退職手当、功労金等が 5 千円以上のときは、これに対して課税すること（相続税法 3 条の 4、[条文資料 8] 参照） ⁴¹ が加えられ、従来の相続税の課税物件と比較するとその範囲が拡張している。

[条文資料 8]

昭和 13 年相続税法第 3 条ノ 3

被相続人ノ死亡ニ因リ相続人ノ受取ル生命保険ノ保険金ニシテ被相続人カ保険契約者タル保険契約ニ基クモノハ之ヲ相続財産ト看做ス但シ相続人ノ受取ル保険金ノ合計額中 5 千円迄ノ金額ニ付テハ此ノ限ニ在ラス

2 保険契約者カ被相続人以外ノ者ナル場合ト雖被相続人カ現実ニ保険料ノ支払ヲ為スモノナルトキハ被相続人ヲ保険契約者ト看做シ前項ノ規定ヲ適用スルコトヲ得

昭和 13 年相続税法第 3 条ノ 4

退職手当、功労金及此等ノ性質ヲ有スル給与ニシテ被相続人ニ支給セラルヘキモノカ被相続人死亡シタル為其ノ相続人其ノ他ノ者ニ支給セラルルトキハ之ヲ相続財産ト看做ス但シ給与ノ合計額中 5 千円迄ノ金額ニ付テハ此ノ限ニ在ラス

2 前項ノ給与カ相続人以外ノ者ニ支給セラルルトキハ遺贈アリタルモノト看做ス

第 2 に、贈与に注目すると従来の相続税法 3 条では、相続開始前 1 年内の贈与の価額を相続財産に加算し、相続税法 23 条 1 項では推定家督相続人等に、不動産及び船舶以外の贈与で 500 円以上のものについては、遺産相続が開始したとみなされ、相続税が課されていた。今回の改正では、贈与の価額を 500 円から 1000 円に改められ、不動産及び船舶の贈与が課税物件とされた（相続税法 23 条 1 項、[条文資料 9] 参照） ⁴²。そして、保険契約者と保険金受取人とは異なる生命保険契約については、保険事故が発生したときは、その時の保険金額に相当する金額を保険契約者が保険金受取人へ贈与したものとみなされていた（相続税法 23 条の 3、[条文資料 9] 参照） ⁴³。よって、従来の贈与と比較するとその範囲が拡張している。

40 御 21371100、3-4 頁参照。

41 同上 3-4 頁参照。

42 同上 12-13 頁参照。

43 同上 15-16 頁参照。

[条文資料9]

昭和13年相続税法第23条

左ニ掲クル場合ニ於テ贈与ノ価額カ千円以上ナルトキハ遺産相続開始シタルモノト看做シ其ノ財産ノ価額ヲ課税価格トシテ本法ニ依リ相続税ヲ課ス但シ本法施行地ニ住所ヲ有セサル者ノ為シタル贈与ニ在リテハ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタルモノニ限ル

一 親族ニ贈与ヲ為シタルトキ

二 分家ヲ為スニ際シ若ハ分家ヲ為シタル後本家ノ戸主又ハ家族カ分家ノ戸主又ハ家族ニ贈与ヲ為シタルトキ

昭和13年相続税法第23条の3

生命保険契約ニシテ保険金受取人カ保険契約者以外ノ者ナルトキハ保険事故ノ生シタル時ニ於テ保険契約者カ保険金額ニ相当スル金額ヲ保険金受取人ニ贈与シタルモノト看做ス但シ保険契約者ノ同一ナル保険契約ニ基キ同一事故ニ因リ同一人ノ受取ル保険金ノ合計金額カ五千円ヲ超ユル場合ニ於ケル其ノ超過額ニ相当スル金額

(4) 昭和14年臨時利得税法改正（昭和14年法律第49号）

上記したように昭和10年から13年の我国では、盧溝橋事件を契機とした日中戦争の拡大に伴い軍事費が増大しており、様々な名目で所得税は増徴されていた。また、所得税の税率及び課税限度額も拡大していた⁴⁴。そこで、政府は所得税への増徴に歯止めをかけるために、所得税の税率に上限を設けた。そして、軍事費を確保するためにかつて課税物件として扱われていた「船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲイン」を臨時利得税の課税物件に加えることを提案した⁴⁵。

その結果、昭和14年において、臨時利得税法が改正され、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」が課税標準に加えられた⁴⁶。

① 譲渡利得への課税の趣旨

昭和14年の臨時利得税法改正によって、実定法上、初めて「譲渡」という文言が登場した⁴⁷。そして、今回の改正においては、現在のような「譲渡所得」ではなく、「譲渡利得」という文言が用いられていた。具体的には、臨時利得税法3条1項3号において、「船舶（製造

44 片岡政一（1939）「臨時利得税改正及減免措置」『財政』第4巻第5号、72頁参照。

45 同上72頁参照。

46 同上74-75頁参照。

47 淵・前掲注24）11頁参照。

中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得」として規定されていた（〔条文資料 10〕 参照）⁴⁸。

[条文資料 10]

昭和 14 年臨時利得税法第 3 条

臨時利得税ハ左ノ利得ニ付之ヲ賦課ス

- 一 法人ノ利得
- 二 営業収益税法第 2 条ニ揚グル営業（鉱業又ハ砂鉱業ヲ含ム）ニ因ル個人ノ利得
- 三 船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得（譲渡利得ト称ス以下同ジ）

2 前項第一号及第二号ノ利得ハ各之ヲ甲種利得及乙種利得ノ 2 種トス

これに関連して、課税庁担当者は、以下のように説明している。

「本税の創設当時は、時局の好影響を受けるものが、主として営業であるとの見地からして、課税の対象を営業に限つたのであつたが、次で支那事変の発生以来事変に因る高度なる利得を生ずるに至り、之に対し事変利得としての課税を行ふ為め昭和 13 年 4 月の改正に依り、従来の利得を甲種利得とし、事変に因る利得を表現する乙種利得の制度を設けたのであつた。其の後事変の進展に伴ひ、個人にして船舶、鉱業権等を譲渡して、相当多額の利得を収むる者漸く多きを加ふるに至り、且此の種の利得は船舶、鉱業権等の値上りに基くものであつて、其の値上りは、大体に於て事変の好影響を受けたるに因ること多しと認められるから、事変利得たる乙種利得に対する税率の引上を機とし、此の種の譲渡利得にも課税するを適当と認め、今回の改正に依り新に譲渡利得の制度が設けられたのである。」⁴⁹

つまり、支那事変（盧溝橋事件を契機とした日中戦争）の進展によって船舶及び鉱業権等が必要になっていた。そして、船舶及び鉱業権等への需要が増大し、これらの取引価格は上昇し、相当多額のキャピタル・ゲインが生じていた。よって、これらを譲渡することで相当多額の利益を得ている者が多くいたと推測できる。これらのことから、譲渡利得への課税の趣旨は、支那事変の進展に伴う軍事費調達のために、当時事変の影響を受けて相当多額のキャピタル・ゲインが生じていた船舶、鉱業権等の利得に対して課税するというものであったと推測できる。

48 御 21369100、1 頁及び御 22291100、3 頁参照。

49 田中 豊ほか編著（1939）『増税並税法改正解説』大蔵財務協会 352 頁。

そして、課税庁担当者の「個人にして船舶、鉱業権等を譲渡して、相当多額の利得を収める者漸く多きを加ふるに至り、且此の種の利得は船舶、鉱業権等の値上りに基くものであつて」という部分に注目すれば、当時の課税庁では、船舶もしくは鉱業権等には多額のキャピタル・ゲインが発生していたことを認識しており、これを譲渡時（資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会）に課税しようとしていた。つまり、この当時もキャピタル・ゲインに対する清算課税のようなものが存在していたと推測できる。

さらに、戦時利得税法（大正7年法律第9号）において課税がなされていた「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」では、「売却」という文言が用いられていたが、今回の臨時利得税法改正（昭和14年法律第49号）の「船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得」では、「譲渡」という文言が用いられていた。この改正での取り扱い理由としては、戦時利得税法（大正7年法律第9号）では船舶、鉱業権等を法人に出資もしくは何らかの権利や物件と交換した場合には、非課税とされていたが、今回の改正では法人への出資と交換に対しても課税することとなったために「譲渡」という文言が用いられていた⁵⁰。

② 譲渡利得への課税と現行所得税法

まず譲渡利得の意義としては、課税庁担当者は、以下のように説明している。

「譲渡利得とは船舶（製造中の船舶を含む）又は鉱業若ハ砂鉱業に関する権利若ハ設備の譲渡に因り生ずる利得である。此の譲渡利得の目的物を分類すれば左の3種となる。（イ）船舶（製造中の船舶を含む）（ロ）鉱業又は砂鉱業に関する権利（ハ）鉱業又は砂鉱業に関する設備」⁵¹。

続けて、「譲渡利得は、船舶、鉱業権等の譲渡に因つて生ずるのであるが、譲渡の原因に付ては、売買等の外、競売、交換、法人に対する出資等何等制限がないのである。譲渡とは、之を一口に云へば、権利を其の同一性を変えずに移転する行為である。移転とは権利の主体が甲より乙に変わるが如きものを云ふのである。而して譲渡利得の原因たる譲渡は、之に因つて利得を生ずるものであるから、自然有償譲渡に限られる、従つて其の典型的な場合は、売買、交換、出資の如きは法律行為を原因とする譲渡である。」⁵²。

50 片岡・前掲注44）83頁参照。現行所得税法における「譲渡」の具体例としては、売買や交換、現物出資などがある（金子・前掲注1）262頁参照。）。つまり、臨時利得税法改正時（昭和14年法律第49号）においてすでに現行所得税法の「譲渡」のような観念が存在していたと推測できる。

51 田中・前掲注49）353-354頁。

52 同上362頁。

つまり、この当時、譲渡利得には、(イ) 船舶（製造中の船舶を含む）、(ロ) 鉱業又は砂鉱業に関する権利、(ハ) 鉱業又は砂鉱業に関する設備、という 3 種類に分類されていたことが分かる。そして、「譲渡」とは、権利をその同一性を変えずに移転する行為であり、移転とは権利の主体が移動することである。さらに、譲渡利得の原因となる譲渡は、譲渡によって何らかの収入が発生するものであるから、当然有償譲渡に限られる。また、譲渡の具体例としては、売買、交換、出資のような法律行為を原因とする譲渡であった、と述べられている。

そして、昭和 14 年臨時利得税法改正において注目される点は、現行所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）との類似性である。この当時、譲渡利得の金額の計算に関しては、臨時利得税法 11 条の 2 及び臨時利得税法施行規則 11 条の 2（昭和 14 年勅令第 171 号）において規定されており（〔条文資料 11〕参照）⁵³、以下の 3 点が重要である。

〔条文資料 11〕

昭和 14 年臨時利得税法第 11 条の 2

譲渡利得ハ船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル収入金額ヨリ取得価額、設備費、改良費及譲渡ニ関スル必要ノ経費ヲ控除シタル金額ニ因ル

2 船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ニシテ昭和 11 年 12 月 31 日以前ニ取得シタルモノニ付テハ同日ニ於ケル価額ヲ以テ前項ノ取得価額トシ同日後ニ為シタル設備又ハ改良ニ要シタル費用ノミヲ以テ前項ノ設備費又ハ改良費トス

3 前項 2 ノ計算ニ関シテハ相続、贈与又ハ遺贈ニ因リ取得シタルモノハ相続人、受贈者又ハ受遺者が引継キ之ヲ有シタルモノト看做ス

4 前 3 項ニ定ムルモノノ外譲渡利得ノ計算ニ関シ必要ナル事項ハ命令ヲ以テ之ヲ定ム

昭和 14 年臨時利得税法施行規則第 11 条の 2

譲渡利得ノ金額ハ臨時利得税法第 11 条ノ 2 ノ規定ニ依ルノ外左ノ各號ノ規定ニ依リ之ヲ計算ス

1 船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ニシテ昭和 11 年 12 月 31 日後於テ取得シタルモノニ付テハ其ノ製造費又ハ創設費（鉱業又ハ砂鉱業ニ関スル権利ニ在リテハ探鉱ノ費用ヲ含ム）ニ依リ他人ヨリ譲渡ヲ受ケタルモノニ付テハ其ノ対価（取得ニ関スル必要ノ経費ヲ含ム）ニ依ル

2 相続、贈与又ハ遺贈アリタル船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ハ之ヲ被相続人、贈与者又ハ遺言者が取得シタル時ニ於テ相続人、受贈者又ハ受遺者が取得

53 御 22291100、6-7 頁及び御 22502100、2-3 頁かつ田中・前掲注 49）351 頁参照。

シタルモノト看做シ被相続人、贈与者又ハ遺言者ノ支出シタル設備費、改良費又ハ譲渡ニ関スル必要ノ経費ハ之ヲ相続人、受贈者又ハ受遺者ノ支出シタルモノト看做ス

- 3 被相続人ノ為シタル譲渡ヲ相続人ノ為シタル譲渡ト看做ス場合ニ於ケル譲渡利得ノ金額ハ被相続人ノ為シタル譲渡ニ付計算シタル譲渡利得ノ金額ニ依ル

まず第1に、臨時利得税法11条の2第1項における「譲渡利得ハ船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル収入金額ヨリ取得価額、設備費、改良費及譲渡ニ関スル必要ノ経費ヲ控除シタル金額ニ因ル」に対しては、課税庁担当者は以下のように説明している。

「譲渡利得は、原則として船舶又は鉱業若ハ砂鉱業に関する権利若ハ設備の譲渡に因る収入金額から、取得価額、設備費、改良費及譲渡に関する必要の経費を控除した金額即ち船舶又は鉱業権等の譲渡差益に対して課税するのである。

譲渡利得の発生する時期は、船舶に在つては譲渡契約の日、鉱業若ハ砂鉱業に関する権利若ハ設備に在つては鉱業権又は砂鉱業権の登録の日に於て、利得を生じたものと認むべきである。」⁵⁴。

さらに、「収入すべきことの確定した金額に依るのが原則である。故に船舶又は鉱業権等の譲渡に因る代金を、月賦若ハ年賦を以て長期間に渉り収入する場合、又は支払に条件を付したやうな場合であつても、原則として其の収入すべき権利の確定した総額に依つて、譲渡利得を計算すべきであつて、課税も其の契約又は登録の時に於て一度に之を為すべきである。（中略）要するに財産移転の対価として、譲渡者に帰属した経済的価値あるものを、金額に見積つたものは、総べて之を譲渡に因る総収入金額と認むる法意である。」⁵⁵。

つまり、収入金額から、取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する必要の経費を控除した金額、すなわち譲渡差益を譲渡利得の金額（課税標準）と捉えており、これは現行所得税法33条3項（譲渡所得の金額の計算）及び36条1項（収入金額）に類似した規定であると推測できる。また、「収入すべきことの確定した金額に依るのが原則」及び譲渡利得の発生する時期を譲渡契約の日あるいは登録の日とする考え方は、現行所得税のいわゆる権利確定主義のようなものであると推測できる⁵⁶。

第2に、譲渡利得の金額を計算するための取得価額、設備費、改良費等については、臨時利得税法11条の2第2項において「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ニシテ昭和11年12月31日以前ニ取得シタルモノニ付テハ同日ニ於ケル価額ヲ以テ前項ノ取得価額ト

54 田中・前掲注49) 387-389頁。

55 同上392頁。

56 権利確定主義の詳細は、金子・前掲注1) 310頁参照。

シ同日後ニ為シタル設備又ハ改良ニ要シタル費用ノミヲ以テ前項ノ設備費又ハ改良費トス」
と規定されており、これに関しては課税庁担当者は以下のように説明している。

「船舶又は鉱業権等の取得価額は、其の取得が、昭和11年12月31日後に於て為されたるものなるときは、その現実の取得価額に依るのである。即ち製造又は創設に依つて取得したものに付ては、船舶ならば製造原価、設備費等ならば其の創設に要した費用、鉱業権等の創設ならば創設に要した費用（探鉱の費用を含む）に依つて計算する。又他人より譲渡を受けたものに付ては、その譲受けに要した対価（取得に関する諸種の必要経費を含む）に依つて計算する。」⁵⁷。

続けて、「譲渡利得計算上控除せらるる設備費、改良費とは設備又は改良に関し支出した金額に依つて、資産価額を構成するところの所謂資本的支出たる設備費又は改良費を意味するものであつて、所得計算上経費と認め控除するものは茲に謂ふ設備費又は改良費に包含しない。故に原則として、普通の修繕費の如く、単に原状回復を為すに止まる費用は之を包含しない。然し昭和12年1月1日以後に於て支出した経費であつて、所得計算上必要経費として控除せられる機会を持たなかつたものの如きは、例外として、之を設備費又は改良費に算入しても妨げない。従つて設備費又は改良費に要する資金を借入れ、利子を支払ひたる場合に於ける支払利子額に付ても同様の取扱を為して妨げない。」⁵⁸。

つまり、この当時、譲渡利得の金額の計算における取得価額、設備費、改良費については、現行所得税法にいう所得税法33条3項（譲渡所得の金額の計算）や所得税法38条1項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）に類似した規定が、すでに存在していたと推測できる。

第3に、相続、贈与又は遺贈に関する譲渡利得の金額の計算については、臨時利得税法11条の2第3項においては、「前項2ノ計算ニ関シテハ相続、贈与又ハ遺贈ニ因リ取得シタルモノハ相続人、受贈者又ハ受遺者ガ引継キ之ヲ有シタルモノト看做ス」と規定されており、現行所得税法60条1項（取得費の引き継ぎ）の規定内容と類似している。これに関連して課税庁担当者は以下のように説明している。

「相続、贈与又は遺贈に因つて取得したものは、相続人、受贈者又は受遺者が、前主又は前々主より引続き之を有したものと看做して、取得価額、設備費、改良費等を計算することになっている。即ち相続、贈与又は遺贈のあつた船舶、鉱業権等は、之を被相続人、贈与者又は遺言者が取得した時に於て、相続人、受遺者が取得したものと看做するのである。

相続、贈与又は遺贈のあつた船舶、鉱業権等につて、被相続人、贈与者又は遺言者が支出した設備費、改良費又は譲渡に関する必要の経費があるときは、之を相続人、受贈者又は受

57 田中・前掲注49) 395頁。

58 同上401-402頁。

遺者が支出したものと看做して計算する。之は相続、贈与等のあつた場合は無償で取得したこととなり、譲渡に因る収入金額から控除すべき取得価額がなく、収入金額の大部分が譲渡利得となつて、負担力に副はない場合を生ずるから、之を緩和するため、相続、贈与等は前主又は其前主から引続き所有していたものとして、譲渡利得を計算することに規定されたものである。⁵⁹⁾

つまり、現行所得税法60条1項(取得費の引き継ぎ)のように相続や贈与などにより資産を取得した受贈者等は、贈与者等が支出した取得価額や設備費などを引き続き所有していたものとみなされていたと推測できる。そして、このように取り扱われる理由として、受贈者等が相続、贈与等によって取得した資産を第3者へ有償譲渡した場合には、その譲渡によって得た収入金額から控除すべき取得価額が存在しないのであれば、収入金額の全てが譲渡利得となってしまう。これは、納税者に対して多大な納税負担を強いることになるため、これを緩和するための措置であつたと推測できる。

(5) 昭和17年臨時利得税法改正(昭和17年法律第49号)

昭和17年の臨時利得税法改正によって、いままでは譲渡利得を「船舶(製造中ノ船舶ヲ含ム)又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得」としてきたが、これに「不動産、不動産上ノ権利(永小作権又ハ地上権ノ設定其ノ他他人ヲシテ不動産又ハ不動産上ノ権利ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下同ジ)」が追加された([条文資料12]参照)⁶⁰⁾。これに関連して課税庁担当者は以下のように述べている。

「当時都市を中心に不動産の値上りが非常なものであつたに拘はらず、之れが、不動産の譲渡に因る利得に対し、何等課税せぬことは識者の間に誠に遺憾なものとされていたのであつた。

各国とも之れが不動産の値上り等に対しては、土地増価税或は財産増価税等の制度を設けて課税しつつあるにも拘はらず。我が国では何等課税の対象とせなかつたことはむしろ不思議であつたのである。」⁶¹⁾

つまり、不動産及び不動産上の権利を所得税の課税対象に追加された理由としては、時局の影響によってこれらに対してもキャピタル・ゲインが生じており、これが不動産の譲渡によって実現しているのにこれに対して課税しないことは課税の公平上問題視されていたためであると推測できる。

59 同上 388-389 頁参照。

60 御 25832100、1 頁参照。

61 小澤栄豊(1943)「本年度より課税せらるる譲渡利得と其の申告に就て」『税』第21号第2号、48-49 頁。

[条文資料 12]

昭和 17 年臨時利得税法第 3 条

臨時利得税ハ左ノ利得ニ付之ヲ賦課ス

三 不動産、不動産上ノ権利（永小作権又ハ地上権ノ設定其ノ他他人ヲシテ不動産又ハ不動産上ノ権利ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下同ジ）船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得（譲渡利得ト称ス以下同ジ）

そして、今回の改正で注目される点は現行譲渡所得規定との類似性であり、次の 2 点が挙げられる。

第 1 に、現行所得税法 33 条 3 項及び 4 項では、譲渡所得への 50 万円特別控除があるが、この当時は譲渡利得から 5 千円を控除する規定があり（臨時利得税法 11 条の 3、[条文資料 13] 参照）⁶²、この目的は少額の利得者を免除するためであった⁶³。

[条文資料 13]

昭和 17 年臨時利得税法第 11 条の 3

譲渡利得ニ付テハ其ノ利得ノ金額ヨリ 5 千円ヲ控除ス

第 2 に、現行租税特別措置法 31 条の 4 では、長期譲渡所得の概算取得費控除について規定されているが、今回の改正では、譲渡利得の計算上取得価額にその 100 分の 5 を加算する概算取得価額控除の規定が存在していた（臨時利得税法 11 条の 2 第 1 項及び 2 項、[条文資料 14] 参照）⁶⁴。この理由として課税序担当者は以下のように述べている。

「譲渡利得の計算に当つて昭和 11 年 12 月 31 日以前に取得したものに付ては、同日に於ける価額に其の 100 分の 5 に相当する金額を加算した金額を以て取得価額とすることに今回改められたが、之は前にも述べた如く譲渡利得は戦争以来の値上りに因る利得に対し課税せんとする趣旨であつて、其の分界を一応昭和 11 年 12 月 31 日としたものである。従つて従来より引続き所有していたものに付ては、同日に於ける価額を以て取得価額とする建前であるが、此の場合の価額は必ずしも明瞭でない場合もあるので其の評価に付ては、100 分の 5 程度の

62 御 25832100、2 頁参照。

63 小澤・前掲注 61) 69 頁参照。

64 御 25832100、2 頁参照。

ゆとりを見ると共に、此の程度の値上りに対しては課税を見合はすこととし、又一面に於ては投資額の大なるものと小なるものとの負担の均衡をも考慮して此のやうに定められたものと解される。」⁶⁵。

つまり、過去の税務資料等を紛失している可能性や税務資料の信憑性を考慮して、ある程度のゆとりをもたせ、納税者間の課税の公平を重要視することからこのような措置が採用されたと思われる。

これらのことから、昭和17年臨時利得税法改正（昭和17年法律第49号）においても、現行譲渡所得規定に類似した規定が存在していたと推測できる⁶⁶。

[条文資料 14]

昭和17年臨時利得税法第11条の2

譲渡利得ハ不動産、不動産上ノ権利、船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル前年中ノ総収入金額ヨリ取得価額、設備費、改良費及譲渡ニ関スル必要ノ経費ヲ控除シタル金額ニ依ル

2 不動産、不動産上ノ権利、船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ニシテ昭和11年12月31日以前ニ取得シタルモノニ付テハ同日ニ於ケル価額ニ其ノ100分ノ5ニ相当スル金額ヲ加算シタル金額ヲ以テ前項ノ取得価額トシ同日後ニ為シタル設備又ハ改良ニ要シタル費用ノミヲ以テ前項ノ設備費又ハ改良費トス

おわりに

明治20年創設時の所得税法（明治20年3月23日勅令第5号）においては一時的な利得は非課税とされており、キャピタル・ゲインは所得税の課税物件として扱われず、課税されていなかった。他方、明治38年相続税法創設時（明治38年法律第10号）の相続税の課税物件は被相続人の財産であるという点に注目すると、相続（人の死亡）という機会には、生前の被相続人によって蓄積された財産が相続人へ移転することになる。この財産の中には、被相続人が財産を保有していた期間中に発生していた財産のキャピタル・ゲインも含められ、これが相続税の課税物件となる。つまり、相続という「資産が所有者（被相続人）の支配を離

65 岩本 巖（1942）「臨時利得税法（個人）」『税』第20巻第4号、185頁。

66 課税庁担当者の説明によれば、昭和17年臨時利得税法改正時の「譲渡」の意義については、昭和14年臨時利得税法改正（昭和14年法律第49号）におけるそれと全く同じものである（岩本・前掲注65）183頁及び小澤・前掲注61）53頁参照。）。

れて他（相続人）に移転する機会」を課税時期として被相続人が保有していた財産のキャピタル・ゲインは清算課税されることになっていた（戦前において、譲渡の際に増加益に対して清算課税するという考え方は、戦時利得税法（大正 7 年法律第 9 号）及び昭和 17 年臨時利得税法改正時（昭和 17 年法律第 49 号）の課税庁担当者の説明中にも確認できる。）。よって、相続税創設時には、相続、贈与又は遺贈の際には、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは、現行制度のみなし譲渡所得課税（所得税法 59 条 1 項）ではなく、相続税によって課税されていたと推測できる。

そして、相続税創設後、大正 7 年戦時利得税法創設（大正 7 年法律第 9 号）から昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）においては、現行所得税法 60 条 1 項（相続、贈与又は遺贈の際に、受贈者等は贈与者等の取得費を引き継ぐ）のような規定が存在しており、これによって贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延べされることになっていた。つまり、この期間においては、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは所得税ではなく、相続税によって課税されていたと推測できる。

さらに、大正 7 年に創設された戦時利得税法（大正 7 年法律第 9 号）では、キャピタル・ゲインを課税物件として扱い課税していた。また、戦時利得税法では、現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）及び 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）に類似するキャピタル・ゲインへの課税規定が存在していた。これは昭和 10 年に創設された臨時利得税（昭和 10 年法律第 20 号）においても同じであり、後の昭和 14 年臨時利得税法改正（昭和 14 年法律第 49 号）及び昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）においても、現行譲渡所得規定に類似した規定（譲渡利得への 5 千円控除、譲渡利得の概算取得価額控除）がすでに存在していた。

加えて、相続税、戦時利得税、臨時利得税の創設理由を考察すると、これらの税目でキャピタル・ゲインが課税物件として追加された理由としては、戦争拡大に伴う軍事費の調達であったと推測できる。

これらのことから、所得概念に関して、通説によると第 2 次世界大戦の終戦以降の税制改正により包括的所得概念が採用され、一時的若しくは偶発的な利得も所得税の課税物件に含まれることになったとされており、これに伴ってキャピタル・ゲインも所得税の課税物件として含まれることになったとされている。しかし、本稿でのキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税に関する所得税法、相続税法、戦時利得税法及び臨時利得税法の改正を考察してきた限りでは、第 2 次世界大戦の終戦以前においてもキャピタル・ゲインは様々な税目で課税物件として扱われ、課税されていた。そして、その課税規定も現行譲渡所得規定と類似したものであった。

よって、戦前においても現在いわれている包括的所得概念のようなものが存在していたのである。

【参考文献（本文で記載したものは除く）】

平田敬一郎(1951)『租税制度』学陽書房。

大村 巍(1975)『相続税の誕生』税大論叢第9号。

稲葉 敏ほか編(1906)『相続税解義』自治館出版。

高野岩三郎(1906)『財政理論』有斐閣。

佐藤英明(2019)『スタンダード所得税法〈第2版補正版〉』弘文堂。

渋谷雅弘(2002)「相続・贈与と譲渡所得課税」『日税研論集』第50号。

桜井四郎(1959)『相続税』中央経済社。

相馬 宏(1905)『民法対照新令 相続税法注解』園屋書店。

Prewar capital gains taxation and taxation to voluntary assignment

－ Considering from the establishment of the Income Tax Act
to the revision of the Extraordinary Gain Tax Act in 1942 －

Kouichi Hokamura

Summary

Even before the end of World War II, capital gains were treated as taxable property under various tax items and were taxed. The taxation rules were also similar to the current capital gains rules.

Therefore, I concluded that even before the war, there existed something similar to the concept of comprehensive income that is said to exist today.